

Sentenza del 28/02/2026 n. 5284 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La M. P. Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, fu destinataria in data 22 ottobre 2013 della notifica della cartella di pagamento n. -----, che fu emessa ai sensi dell' art. 36 - bis del D.P.R. n. 600/1973 a seguito di controllo automatizzato del modello 770 S/2010 e della dichiarazione Modello Unico 2010, presentati per l'anno d'imposta 2009.

Le somme richieste in base alla menzionata cartella erano basate su due ruoli: con il primo, recante il n. 2013/550165, l'Agenzia delle entrate - Ufficio di Roma 1, richiese il pagamento di ritenute effettuate a titolo di sostituzione d'imposta, per l'importo di Euro 208.731,00, comprensivo d'interessi e sanzioni; con il secondo, recante il n. 2013/250814, l'Ufficio procedette al recupero di crediti d'imposta per incremento occupazionale per l'importo di Euro 1.591.863,00.

La cartella ed i ruoli sottostanti furono impugnati dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Roma che, respinta la censura vertente sul difetto di motivazione della cartella impugnata, accolse parzialmente il ricorso limitatamente al recupero dei crediti d'imposta, ritenendo che l'Ufficio non avesse proceduto alla necessaria previa notifica di avviso di accertamento.

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle entrate propose appello principale dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio, chiedendo, in riforma dell'impugnata sentenza, riconoscere l'integrale legittimità della cartella anche in relazione al ruolo n. 2013/250814.

Resistette la contribuente, spiegando altresì appello incidentale avverso il capo di sentenza in relazione al quale era rimasta soccombente in primo grado.

L'adita CTR del Lazio, con la pronuncia di cui in epigrafe, accolse l'appello principale e respinse quello incidentale.

La società ricorre per cassazione avverso detta pronuncia in forza di nove motivi, cui si è riportata nella memoria depositata ex art. 378 cod. proc. civ.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Fulvio Troncone, si è riportato alla memoria depositata ex art. 378 cod. proc. civ., chiedendo l'accoglimento del ricorso nei termini ivi indicati.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente dato atto che l'avv. Michele Di Fiore, difensore della ricorrente, che aveva formulato dichiarazione di rinuncia al mandato, ha quindi depositato ulteriore procura speciale, in forza della quale ha nuovamente assunto il patrocinio della società.

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione degli artt. 112 e 115 cod. proc. civ., nonché violazione dell'art. 23, comma 3 e dell' art. 57 del D.Lgs. n. 546/1992 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando la contribuente che la sentenza impugnata sarebbe incorsa nella violazione dei principi della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato e di non

contestazione, nella parte in cui, a fondamento della decisione, ha valorizzato una questione - quella relativa alla tardività della dichiarazione integrativa del Modello Unico 2009 - mai denunciata dall'Ufficio, neppure con il proprio atto di appello o, comunque, denunciata oltre i termini consentiti dalla normativa processuale.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 2, comma 8-bis del D.P.R. n. 322/1988, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui ha ritenuto che la contribuente non potesse far valere errori od omissioni intervenuti a proprio danno in ragione della tardività della dichiarazione, in contrasto con il principio secondo il quale, in sede contenziosa, è possibile emendare in melius la dichiarazione, a prescindere dalle decadenze della fase procedimentale.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia violazione dell' art. 11 , comma 6, Cost. e dell' art. 36 , comma 2, n. 4, cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., laddove, con motivazione apparente, la sentenza impugnata, nella parte in cui si è limitata ad affermare che "ad ogni modo, la ricorrente non ha prodotto alcun documento attestante la sussistenza del credito vantato di Euro 1591.863,00", non dà conto della questione controversa.

4. Con il quarto motivo la medesima statuizione riportata nel paragrafo che precede è censurata dalla ricorrente sotto il diverso profilo della violazione dell' art. 116 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per travisamento della prova, poiché la documentazione che la CTR assume mancante era stata fornita dalla contribuente in allegato (n. 2) dell'atto di controdeduzioni in fase di appello.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e dell' art. 276 , secondo comma, cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha omesso di pronunciarsi sulla questione, che nell'ordine logico delle questioni avrebbe dovuto essere preliminarmente affermata, con la quale la società aveva eccepito che il recupero del credito d'imposta avrebbe dovuto essere effettuato

con l'emissione di un previo avviso di rettifica, anziché, come avvenuto, con l'immediata iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione.

6. Con il sesto motivo, in subordine, per l'ipotesi che su detta questione si ritenga intervenuta pronuncia implicita di rigetto dell'eccezione sollevata da essa contribuente, la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione degli artt. 37 e ss. del D.P.R. n. 600/1973 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il recupero del credito d'imposta potesse avvenire direttamente con la formazione del ruolo, in difetto del necessario previo atto impositivo (avviso di recupero).

7. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia violazione dell' art. 7 della L. n. 212/2000 e dell' art. 3 della L. n. 241/1990 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha respinto il motivo di appello incidentale della contribuente riguardo al difetto di motivazione della cartella impugnata, per essere la medesima corrispondente al modello ministeriale e contenendo tutti gli elementi di conoscenza della pretesa impositiva.

8. Con l'ottavo motivo la ricorrente denuncia violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , n. 4, cod. proc. civ., per avere omesso la decisione impugnata di pronunciarsi sull'eccezione, formulata dalla contribuente in primo grado, e a seguito del rigetto della medesima da parte della CTP, riproposta come motivo di appello, con la quale era stata lamentata dalla società la nullità dei ruoli per la mancata notifica del c.d. avviso bonario.

9. Con il nono motivo, infine, la ricorrente, ove si ritenga che sull'eccezione di cui al precedente motivo sia stata resa dalla CTR pronuncia implicita di rigetto, censura la medesima per violazione dell' art. 36- bis , comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e dell' art. 6 , comma 5, della L. n. 212/2000 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., configurandosi nella fattispecie, specificamente in relazione al mancato riconoscimento di crediti d'imposta, una condizione d'incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione.

10. Il primo motivo, col quale si denuncia la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. - per avere la CTR valorizzato il termine finale entro il quale effettuare la dichiarazione integrativa di rettifica del Modello Unico 2009 per l'anno d'imposta 2008, sebbene l'Agenzia delle entrate non avesse mai contestato tale profilo, né in sede stragiudiziale, né in sede giudiziale, salvo che con la memoria del 10 febbraio 2016 - conformemente alle conclusioni rese dal Pubblico Ministero, è inammissibile.

10.1. Esso, infatti, omette, quanto alla necessaria specificità, di descrivere l'andamento del giudizio di secondo grado, viceversa oggetto di puntuale narrazione in controricorso, dalla quale si comprende, invece, che il preteso novum di cui alla citata memoria del 10 febbraio 2016 trova la sua ragion d'essere nell'esigenza di riscontrare la nuova - e come tale inammissibile - deduzione contenuta nelle argomentazioni svolte dalla società nell'atto di costituzione nel giudizio di secondo grado, giustificandosi, pertanto, la condotta dell'Ufficio in relazione a quanto richiesto dalla CTR con l'ordinanza del 25 gennaio 2016, trascritta, nel suo nucleo essenziale, a pag. 3 del controricorso, ove la CTR, "preso atto dell'eccezione di domanda integrativa

presentata dalla contribuente, ordina(va) all'Ufficio di accertare esistenza, ritualità e tempestività dell'atto", con la quale il ricorso della contribuente omette di confrontarsi.

11. Ritiene, quindi, il collegio, che debbano essere previamente scrutinati il quinto, sesto e settimo motivo, stante la loro potenziale idoneità, ove fondati, ad una definizione nel merito, in assenza della necessità di ulteriori accertamenti di fatto, dell'intero giudizio.

11.1. Il quinto motivo, con il quale la ricorrente si duole dell'omessa pronuncia da parte della decisione impugnata sull'eccezione della contribuente secondo cui il recupero del credito d'imposta sarebbe dovuto avvenire con l'emissione di un apposito avviso di rettifica, anziché con l'immediata iscrizione a ruolo, è infondato. Invero, la decisione della CTR, che, espressamente, si è soffermata solo sulla pretesa inidoneità della dichiarazione integrativa per l'anno d'imposta 2008 perché tardiva, presuppone, sul piano logico -giuridico, che sia stata implicitamente rigettata l'eccezione tesa a dedurre l'illegittimità della pretesa basata sull'immediata iscrizione a ruolo.

È noto, infatti, in proposito, che per costante giurisprudenza di questa Corte, non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione di un punto specifico, allorché la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, ord. 2 aprile 2020, n. 7662 ; Cass. sez. 2, ord. 13 agosto 2018, n. 20718 ; Cass. sez. 5, ord. 6 dicembre 2017, n. 21191).

12. Il sesto motivo, formulato in subordine al precedente per l'ipotesi di ritenuta pronuncia implicita favorevole all'Amministrazione sull'eccezione ivi formulata, ed il settimo motivo si pongono, tra loro, in termini di alternatività.

12.1. Il sesto motivo è ugualmente infondato, dovendosi ritenere che, nella fattispecie in esame, si verta pur sempre nell'ambito di un controllo cartolare riconducibile all' art. 36 bis , comma 2, lett. e) del D.P.R. n. 600/1973 , alla stregua della giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, anche in tema di disconoscimento di credito d'imposta, è legittimo il ricorso alla procedura di controllo automatizzato allorché, come nella fattispecie in esame, si riscontrino omissioni dichiarative che paiono agevolmente rilevabili ex actis, in relazione alle quali si è affermato che "in tema di controlli delle dichiarazioni tributarie, l'attività dell'Ufficio accertatore, correlata alla contestazione di detrazioni e crediti indicati dal contribuente, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis D.P.R. n. 633 del 1972 , non essendo necessario un previo avviso di recupero". (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 10 dicembre 2021, n. 39331 ; vedi anche Cass. sez. 5, ord. 16 novembre 2018, n. 29582 ; Cass. sez. 6-5, ord. 20 febbraio 2017, n. 4360). In particolare, sullo specifico tema del disconoscimento del credito di imposta, la citata Cass. n.29582/2018 ha affermato che è legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato, ai sensi dell' art. 36 - bis D.P.R. n. 600/1973 , qualora esso abbia carattere cartolare e non implichi valutazioni, in quanto effettuato sulla base di un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi:

v. più di recente, Cass. sez. trib., ord. 19 ottobre 2023, n. 29152).

12.2. Tuttavia - ove si abbia riferimento al fatto, incontroverso, che le somme richieste in forza della cartella n. 097/2013/01540785/73 erano basate, come innanzi esposto nella ricostruzione dei fatti di causa, su duplice iscrizione a ruolo, la seconda delle quali, qui oggetto di disamina sull'espressa censura di parte ricorrente, recante il n. 2013/250814, riguardava la pretesa fondata su disconoscimento del credito d'imposta per l'anno precedente 2008, sebbene il controllo cartolare sul Modello Unico 2010 riguardasse l'anno 2009 - deve ritenersi che il settimo motivo, col quale la ricorrente si duole, in parte qua, della carenza motivazionale della cartella, sia fondato, alla stregua dei principi espressi da Cass. SU, 14 luglio 2022, n. 22281 , trattandosi del primo atto col quale la contribuente - per la parte afferente al ruolo citato- veniva resa edotta della pretesa impositiva.

12.3. Non può, in relazione ai principi affermati dal citato arresto delle Sezioni Unite della Corte, ritenersi, infatti, sufficiente a soddisfare il requisito motivazionale quanto osservato dalla CTR del Lazio in punto di conformità della cartella ai requisiti stabiliti dal D.M. n. 321/1999 , non recando, infatti, la cartella, riprodotta telematicamente in atti, traccia alcuna delle ragioni di fatto e di diritto giustificative del disconoscimento e del conseguente recupero del credito d'imposta per incremento occupazionale riferito all'anno 2008.

12.4. Sulla base dei medesimi principi affermati dalla citata Cass. SU n. 22281/22 va peraltro, ribadita la conservazione degli effetti giuridici della cartella in oggetto relativamente alle somme pretese in virtù del diverso ruolo n. 2013/550165, col quale l'Agenzia delle entrate - Ufficio di Roma 1, richiese il pagamento di ritenute effettuate a titolo di sostituzione d'imposta, per l'importo di Euro 208.731,00, comprensivo d'interessi e sanzioni.

13. L'ottavo motivo di ricorso, col quale la ricorrente lamenta il vizio di omessa pronuncia nel quale sarebbe incorsa la sentenza impugnata sull'eccezione della contribuente relativa alla mancata notifica della comunicazione di irregolarità di cui all' art. 6 , comma 5, della L. n. 212/2000 , è infondato per ragioni analoghe a quelle espresse nel precedente paragrafo 11.1., dovendo ritenersi che sul punto vi sia stata pronuncia implicita di rigetto.

14. Il nono motivo di ricorso, infine, è infondato, laddove denuncia violazione di legge (artt. 36 bis , comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 6, comma 5, della L. n. 212/2000), in relazione al ruolo n. 2013/550165, relativo all'omesso versamento di ritenute effettuate quale sostituto d'imposta, alla stregua della costante giurisprudenza di questa Corte, che va ulteriormente, in questa sede, ribadita, secondo cui "(l)a notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" ex art. 36 bis , comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 , nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; né il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall' art. 6 , comma 5, L. n. 212 del 2000 , il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo" (Cass. sez. 5, ord. 17 dicembre 2019, n. 33334 ; in senso conforme, tra le altre, Cass. sez. 5, ord. 30 giugno 2021, n. 18405 ; Cass. sez. 5, 25 maggio 2012, n. 8432).

14.1. Esso, invece, risulta assorbito, in conseguenza dell'accoglimento del motivo sub 7, in relazione alla denuncia di analogo vizio con riferimento al ruolo n. 2013/250814, annullato per effetto dell'accoglimento, in parte qua, del settimo motivo di ricorso.

15. Restano altresì assorbiti i restanti motivi (secondo, terzo e quarto).

16. In conclusione, il ricorso va parzialmente accolto nei termini di cui in motivazione e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell' art. 384 , secondo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con accoglimento dell'originario ricorso della contribuente, limitatamente all'annullamento del ruolo n. 2013/250814.

17. In ragione della soccombenza reciproca con riferimento all'esito globale del giudizio, possono essere interamente compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio medesimo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al settimo motivo accolto e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente limitatamente all'annullamento del ruolo n. 2013/250814.

Dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 marzo 2024.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza